



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MICHALA BOBKA
přednesené dne 7. září 2017¹

Věc C-251/16

**Edward Cussens,
John Jennings,
Vincent Kingston
proti
T. G. Brosnanovi**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Supreme Court (Nejvyšší soud, Irsko)]

„DPH – Vyhýbání se daňové povinnosti – Přímá použitelnost zásady zákazu zneužití práva vyjádřené v rozsudku Halifax a další (C-255/02)“

I. Úvod

1. Daňové úřady se nezamílují snadno. Z tohoto pravidla však existuje (patrně alespoň) jedna podstatná výjimka: rozsudek Halifax z roku 2006², ve kterém Soudní dvůr potvrdil existenci zásady zákazu zneužívajících praktik v oblasti práva daně z přidané hodnoty (DPH). Zdá se, že tento rozsudek přijaly daňové úřady všech členských států s opravdovým nadšením.

2. Jak tomu však často bývá, pravá povaha předmětu náhle zformované náklonnosti pravděpodobně zůstane po nějakou dobu mlhavá a neprobádaná³. Totéž platí i pro zákaz zneužívajících praktik – který je také označován jako zákaz zneužití práva – v oblasti DPH. Ačkoli byla zmíněná zásada výslovně potvrzena již před více než deseti lety a stala se od té doby předmětem rozsáhlé akademické diskuse a rozboru, její detailní fungování, včetně přesných kritérií, jež je třeba použít pro zjištění existence zneužití, je možné zatím považovat za poněkud nerozpracované.

3. V projednávané věci je Soudní dvůr žádán, aby objasnil podmínky uplatňování a praktické dopady uvedené zásady v kontextu žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce předložené Supreme Court (Nejvyšší soud, Irsko).

4. Edward Cussens, John Jennings a Vincent Kingston (dále jen „navrhovatelé“) postavili v irském městě Cork celkem 15 rekreačních objektů. Následně tyto objekty pronajali spřízněné společnosti na dobu dvaceti let a jednoho měsíce. Podle irského práva se nájem na dobu dvaceti let považoval za první dispozici s nemovitým majetkem. DPH byla účtována z kapitalizované hodnoty nájmu. O měsíc později byla uvedená smlouva ukončena a navrhovatelé prodali objekty třetím osobám. Tyto transakce nepodléhaly podle irského práva DPH, neboť ta se platila jen z původní, první dispozice, tedy

1 – Původní jazyk: angličtina.

2 – Rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121).

3 – Cynik (či snad realista – v závislosti na úhlu pohledu) by mohl dodat, že oba tyto jmenované atributy jsou dokonce předpokladem pro trvání oné náklonnosti.

z dlouhodobého nájmu. Irská daňová správa následně rozhodla, že první dispozice, tedy dlouhodobý nájem, byla jen umělým konstruktem a zneužitím práva. K uvedenému nájmu by proto nemělo být pro účely DPH přihlíženo a daň by měla být zaplacená z následného prodeje třetím osobám, jako kdyby se jednalo o první dispozici. V takovém případě by navrhovatelé byli povinni uhradit z titulu DPH podstatně vyšší částku.

5. Rozhodnutí daňové správy bylo napadeno odvoláním a věc byla nakonec předložena Supreme Court of Ireland (Nejvyšší soud, Irsko). Supreme Court pokládá Soudnímu dvoru celkem osm otázek. Podstatou první a druhé otázky je, zda má zásada zákazu zneužití práva zakotvená unijním právem přímé účinky a zda převáží nad zásadami právní jistoty a legitimního očekávání. Za předpokladu, že zásada zákazu zneužití práva skutečně má přímý účinek, směřují čtvrtá a sedmá otázka k vyjasnění podmínek jejího použití. Jsou-li uvedené podmínky v projednávané věci splněny, je předmětem třetí otázky způsob, jak mohou být plnění překvalifikována a nově posouzena pro účely DPH. Pátá, šestá a osmá otázka se týkají důsledků neslučitelnosti určitého ustanovení vnitrostátního práva se šestou směrnicí o DPH, tedy směrnicí 77/388/EHS⁴.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

1. Směrnice 77/388 (dále jen „šestá směrnice o DPH“)

6. Podle čl. 2 odst. 1 šesté směrnice o DPH⁵ je předmětem DPH „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

7. Článek 4 odst. 3 stanoví:

„Členské státy mohou rovněž za osobu povinnou k dani považovat každého, kdo příležitostně uskutečňuje plnění v oblasti činností uvedených v odstavci 2, zejména pak některé z následujících:

- a) poskytování budov nebo jejich částí před jejich prvním obydlením a pozemků, na nichž stojí; [...] členské státy mohou stanovit podmínky pro použití tohoto kritéria na přestavbu budov a vymezit výraz „pozemky, na nichž stojí“.

Členské státy mohou uplatnit jiná kritéria než první obydlení, jako například dobu uplynulou ode dne dokončení budovy do dne prvního poskytnutí nebo dobu uplynulou ode dne prvního obydlení do dne dalšího poskytnutí, pokud tato období nepřekračují dobu pěti, popřípadě dvou let.

„Budovou“ se rozumí jakákoliv stavba pevně spojená se zemí;

- b) poskytnutí stavebního pozemku.

„Stavebním pozemkem“ se rozumí jakýkoliv neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují členské státy.“

4 – Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23).

5 – Nyní nahrazená směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

8. Článek 5, nadepsaný „Dodání zboží“, stanoví:

„1. Výrazem ‚dodání zboží‘ se rozumí převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník.

[...]

3. Členské státy mohou za hmotný majetek považovat rovněž:

- a) určitá práva k nemovitostem;
- b) věcná práva, která poskytují držiteli užívací právo k nemovitosti;
- c) akcie nebo podíly rovnocenné akciím, které držiteli poskytují právně nebo fakticky vlastnické právo nebo právo držby nemovitosti či její části.“

9. Článek 13 šesté směrnice o DPH, nadepsaný „Osvobození od daně v tuzemsku“, stanoví:

„[...]

B. Ostatní případy osvobození Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

- g) dodání budov nebo jejich částí a pozemků, na nichž stojí, kromě těch, které jsou uvedeny v čl. 4 odst. 3 písm. a)“.

B. Irské právo

10. Podle článku 4 VAT Act 1972 (zákon o DPH z roku 1972), platilo v rozhodné době následující:„1)

a)

Ustanovení tohoto článku se vztahují na nemovité věci

- i) které byly vytvořeny dodavatelem takových věcí nebo na jeho účet [...]

- b) Pro účely tohoto článku se pojmem ‚titul‘ ve vztahu k nemovité věci rozumí majetek nebo titul k majetku, který v okamžiku vzniku platil po dobu alespoň deseti let [...], a výrazem ‚dispozice s titulem‘ se rozumí také zřízení titulu [...]

2) [...] pro účely tohoto zákona se má za to, že k dodání nemovité věci dochází jen tehdy, pokud osoba, jíž přísluší titul k nemovité věci podléhající tomuto článku, provádí dispozici (včetně vzdání se nebo postoupení titulu) s uvedeným titulem, nebo titulem z něj odvozeným, a to ve vztahu k celé takové věci nebo její části.

[...]

4) Pokud osoba, jíž přísluší titul k nemovité věci podléhající tomuto článku, provede, s ohledem na celou takovou věc nebo její část, dispozici s titulem, který je odvozen od uvedeného titulu, za okolností, kdy si ponechává právo zpětného nabytí titul, má se pro účely čl. 3 odst. 1 písm. f) s ohledem na takové právo zpětného nabytí titul za to, že určila takovou věc nebo případně její část na jiný účel, než je její podnikání.

[...]

6) Nehledě na jakékoli ustanovení tohoto článku nebo článku 2 nebude daň odvedena z dodání nemovité věci

- a) ve vztahu k níž nevzniklo právo dodavatele na odpočet podle článku 12 ohledně jakékoli daně dlužné či uhrazené z dodání nebo vytvoření dané věci nebo takové právo vzniklo jen z důvodu ustanovení článku 3 odst. 5 písm. b) bod iii), nebo
- b) která byla obydlena před stanoveným datem a nebyly na ní prováděny stavební úpravy mezi uvedeným datem a dnem dodání, kromě dodání nemovité věci podléhající ustanovením odstavce 5.

[...]

9) Pokud dispozice s titulem k nemovité věci podléhá dani a pokud daná věc nebyla předmětem stavebních úprav ode dne dispozice s uvedeným titulem (dále v tomto odstavci jen „titul podléhající dani“), jakákoli dispozice s titulem k těmto věcem provedená po takovém dni jinou osobou, než které daný titul podléhající dani vznikl, se pro účely tohoto zákona považuje za dodání nemovitých věcí, na něž se vztahuje odstavec 6.“

11. Článek 10 odst. 9 zákona (ve znění použitelném v roce 2002) stanoví:

- „a) Při dodání nemovité věci a poskytnutí služeb spočívajících ve vytvoření nemovité věci bude součástí úplaty hodnota jakéhokoli titulu k dané věci, s nímž je disponováno v souvislosti s dodáním věci či poskytnutím služeb.
- b) Hodnota jakéhokoli titulu k nemovité věci odpovídá ceně takového titulu na volném trhu, s tím, že v případě, kdy vzdání se nebo postoupení titulu k nemovité věci představuje dodání nemovité věci, jež podléhá dani, cena takového titulu na volném trhu bude určena, jako kdyby osoba, jež se vzdala takového titulu nebo jej postoupila, disponovala s titulem k takové věci, již daná osoba vytvořila, po dobu ode dne vzdání se nebo postoupení titulu do dne, kdy by daný titul zanikl, kdyby se daná osoba titulu nevzdala či jej nepostoupila.“

12. Další pravidla týkající se oceňování transakcí s nemovitým majetkem pro účely DPH byla obsažena v článku 19 Value Added Tax Regulations 1979 (nařízení o dani z přidané hodnoty z roku 1979) (S. I. č. 63 z roku 1979), v platném znění, který stanoví: „2) Pokud osoba, které přísluší titul k nemovité věci (pro účely tohoto odstavce dále jen „disponent“), provede s ohledem na celou takovou věc nebo její část dispozici s titulem, který odvozuje od daného titulu, za okolností, kdy si ponechává právo zpětného nabytí titulu (pro účely tohoto odstavce dále jen „právo zpětného nabytí titulu“), použijí se následující ustanovení:

- a) hodnota práva zpětného nabytí titulu bude určena jako rozdíl mezi hodnotou celého předmětného titulu, který příslušel disponentovi k dané věci nebo její části, v okamžiku dispozice a hodnotou titulu, s nímž bylo disponováno, a
- b) pokud na základě podmínek dispozice platí předmětný titul po dobu dvaceti let či více nebo se má za to, že platí po dobu dvaceti let nebo více, k hodnotě práva zpětného nabytí titulu se nepřihlíží.“

III. Skutkový stav, původní řízení a předběžné otázky

13. Navrhovatelé byli spoluvlastníky pozemku ve městě Cork, na němž postavili patnáct rekreačních objektů (dále jen „nemovitosti“). Podle informací předkládajícího soudu následně za účelem snížení částky DPH splatné z případného prodeje dotyčných nemovitostí uzavřeli několik předběžných transakcí se spřízněnou společností Shamrock Estates Limited (dále jen „SEL“) (dále jen „plnění předcházející prodeji“).

14. Dne 8. března 2002 uzavřeli navrhovatelé se společností SEL dlouhodobou smlouvu o nájmu daných nemovitostí, a to na dobu dvaceti let a jednoho měsíce (dále jen „dlouhodobá nájemní smlouva“). Nemovitosti byly zároveň pronajaty zpět navrhovatelům na dobu dvou let (dále jen „krátkodobá nájemní smlouva“).

15. Dne 3. dubna 2002 byly obě nájemní smlouvy smluvními stranami vzájemně vypovězeny a navrhovatelé znovu získali úplné vlastnické právo k nemovitostem. V květnu 2002 prodali navrhovatelé nemovitosti třetím osobám.

16. První dodání nemovitého majetku v Irsku zásadně podléhá DPH. Pozdější dodání jsou pak od daně osvobozena. V případě dodání ve formě prodeje úplného vlastnického práva (tzv. „freehold interest“) je DPH odváděna z kupní ceny. Nájem na dobu přesahující dvacet let se v Irsku považují za dodání nemovitého majetku⁶. V takových případech je DPH odváděna z jeho kapitalizované hodnoty.

17. Kdyby byly dotčené nemovitosti prodány navrhovateli přímo (tedy bez plnění předcházejících prodeji), byla by z takového prodeje splatná DPH ve výši 125 746 eur. Navrhovatelé však přiznali DPH ve výši 40 000 eur z dlouhodobé nájemní smlouvy, která představovala první poskytnutí nemovitostí, s tím, že krátkodobá nájemní smlouva, zpětný nabytí titulu po ukončení nájemních smluv a následný prodej nemovitostí v květnu 2002 byly osvobozeny od DPH.

18. Irská daňová správa měla za to, že plnění předcházející prodeji představovala umělý konstrukt a pro účely vyměření DPH by k nim nemělo být přihlíženo. Částka DPH splatná z prodeje nemovitostí tedy měla činit 125 746 eur (minus 40 000 eur, které již byly zaplacený).

19. Navrhovatelé uvedený výměr napadli a věc byla na základě opravných prostředků nakonec předložena Supreme Court of Ireland (Nejvyšší soud Irska), který se rozhodl řízení přerušit a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Má zásada zneužití práva vyjádřená v rozsudku Soudního dvora Halifax, jakožto zásada použitelná v oblasti DPH, přímé účinky vůči jednotlivcům při neexistenci vnitrostátního aktu, ať už legislativního nebo soudního, provádějícího uvedenou zásadu, a to za takových okolností, jaké jsou dotčeny v projednávané věci, kdy by taková změna kvalifikace plnění předcházejících prodeji a plnění v rámci prodeje (společně označovaných jako „plnění navrhovatelů“), jakou navrhuje Commissioners, vedla ke vzniku povinnosti navrhovatelů odvést DPH, přičemž taková povinnost při řádném výkladu vnitrostátních ustanovení platných v době rozhodné pro plnění navrhovatelů ve skutečnosti nevznikla?
- 2) V případě, že bude první otázka zodpovězena v tom smyslu, že zásada zneužití práva má přímé účinky vůči jednotlivcům, a to i při neexistenci vnitrostátního aktu, ať už legislativního nebo soudního, provádějícího uvedenou zásadu, byla daná zásada dostatečně jasná a přesná, aby ji bylo možné použít na plnění navrhovatelů, která byla uskutečněna před vydáním rozsudku Halifax, a to zejména s ohledem na zásadu právní jistoty a zásadu ochrany legitimního očekávání navrhovatelů?

6 – Přesněji řečeno, nájem na dobu přesahující deset let se považují za dodání nemovitého majetku podléhající DPH. Pokud však trvají méně než dvacet let, odvádí se DPH i z práva zpětného nabytí titulu.

- 3) Použije-li se zásada zneužití práva na plnění navrhovatelů v tom smyslu, že je třeba změnit jejich kvalifikaci:
 - a) jaký je právní mechanismus vyměření a výběru DPH splatné z plnění navrhovatelů v případě, kdy podle vnitrostátního práva není DPH splatná, nelze ji vyměřit ani vybrat, a
 - b) jak mají vnitrostátní soudy takovou povinnost uložit?
 - 4) Má vnitrostátní soud při určení, zda bylo hlavním účelem plnění navrhovatelů získat daňové zvýhodnění, vzít v úvahu samostatně plnění předcházející prodeji (jež byla podle skutkových zjištění uskutečněna pouze z daňových důvodů), nebo je třeba zvážit účel plnění navrhovatelů jako celku?
 - 5) Je třeba čl. 4 odst. 9 zákona o DPH považovat za vnitrostátní právní předpis provádějící šestou směrnici i přesto, že je neslučitelný s ustanovením, které je uvedeno v čl. 4 odst. 3 šesté směrnice, při jehož řádném použití by navrhovatelé byli ve vztahu k plnění předcházejícímu prvnímu obydlí daných nemovitostí považováni za osoby povinné k dani, nehledě na to, že došlo k dřívější dispozici podléhající dani?
 - 6) Je-li čl. 4 odst. 9 zákona o dani z přidané hodnoty neslučitelný se šestou směrnicí, dopouštějí se navrhovatelé tím, že se dovolávají daného odstavce, zneužití práva v rozporu se zásadami vyjádřenými v rozsudku Soudního dvora Halifax?
 - 7) Podpůrně, není-li čl. 4 odst. 9 zákona o dani z přidané hodnoty neslučitelný se šestou směrnicí, získali navrhovatelé daňové zvýhodnění, které je v rozporu s účelem směrnice nebo jejím článkem 4?
 - 8) Použije se zásada zneužití práva vyjádřená v rozsudku Soudního dvora Halifax na dotčená plnění i v případě, že čl. 4 odst. 9 zákona o dani z přidané hodnoty nelze považovat za ustanovení provádějící šestou směrnicí, a to na základě kritérií stanovených Soudním dvorem v rozsudku Halifax?“
20. Písemné vyjádření předložili navrhovatelé, společně irská vláda a zástupce irské daňové správy (posledně jmenovaný dále jen „odpůrce“), italská vláda a Komise. Zúčastněné strany v písemné části řízení, s výjimkou italské vlády, přednesly rovněž ústní vyjádření na jednání konaném dne 27. dubna 2017.

IV. Posouzení

21. Osm otázek položených předkládajícím soudem lze přeskupit do čtyř témat:
- otázka, zda se v projednávané věci použije zásada zákazu zneužití práva (první a druhá otázka) (viz část B níže);
 - podmínky použití uvedené zásady, konkrétně jakým způsobem má být určen hlavní účel plnění (čtvrtá otázka) a účel šesté směrnice o DPH a vnitrostátních prováděcích předpisů (sedmá otázka) (viz část C níže);
 - důsledky zneužití ve smyslu změny kvalifikace daných plnění a nového vyměření příslušné daně (třetí otázka) (viz část D níže);
 - důsledky závěru, že čl. 4 odst. 9 zákona o DPH je neslučitelný se směrnicí nebo směrnicí řádně neprovádí (pátá, šestá a osmá otázka) (viz část E níže).

22. Každým z výše uvedených témat se budu zabývat postupně. Než však přistoupím k podrobnější analýze, je namístě začít dvěma poznámkami k terminologii.

A. Terminologické poznámky

23. Vnitrostátní soud ve svém předkládacím rozhodnutí používá pojem „zneužití práv“ („abuse of rights“). Soudní dvůr skutečně uvedený výraz často užívá, a to jednak v oblasti DPH a jednak v dalších oblastech. Obecně však ve své judikatuře používá širokou škálu výrazů poukazujících na obdobné či totožné jevy. Mám přitom na mysli výrazy „zásada zákazu zneužití práva“⁷, „subjekty práva [se] nemohou norem unijního práva dovolávat podvodně nebo zneužívajícím způsobem“ nebo „jít až tak daleko, aby zahrnoval zneužívající praktiky“⁸. Další běžné varianty jsou například „obcházení“⁹, „vyhýbání se“¹⁰ či „zcela umělá ujednání“¹¹.

24. Pojem „zneužití práv“ je podle mého názoru vhodnější v situacích, kdy jsou dotčeny vztahy mezi fyzickými osobami a kdy se například ukazuje, že jedna z osob vykonává svá vlastnická práva nebo práva vyplývající ze smlouvy *nepřiměřeně, se zlým úmyslem nebo škodlivým způsobem*. V takových případech tedy neexistují pochybnosti o tom, že určitá osoba je nositelem takových práv (ve smyslu právních nároků), problematický však může být způsob, jímž je vykonává.

25. Uvedená situace se liší od údajného zneužití takového druhu, o jaký jde v projednávané věci, kdy panuje spor o *rozsahu aplikovatelnosti* ustanovení unijního práva a o tom, zda jsou taková ustanovení uplatňována „uměle“ v rozporu s legislativním účelem¹².

26. Jinými slovy, v oblasti veřejného práva je vhodnějším pojmem pro podchycení toho, o co ve skutečnosti jde, výraz „obcházení“, a nikoli v zásadě soukromoprávní pojem „zneužití práv“. Jelikož je však pojem „zneužití“ nyní již široce užíván v unijní judikatuře i diskursu, budu se jej držet i já. Upřednostňuji však výraz „zneužití práva“ ve smyslu práva objektivního („abuse of law“), neboť o něco lépe naznačuje veřejnoprávní kontext daného pojmu, a takto jej budu používat i v tomto stanovisku.

27. Neexistence standardizované terminologie prozrazuje hlubší rozdíly v přístupu a v samotné aplikaci zákazu zneužití v judikatuře Soudního dvora. Odhaluje totiž podstatnější otázku: existuje skutečně jedna obecná zásada zákazu zneužití práva, nebo platí spíše zvláštní zásady pro každou oblast?

28. Například v oblasti DPH je klíčovou podmínkou „umělá“ povaha plnění. Komise v projednávané věci zastává v zásadě názor – i když poněkud zastřené – že umělá povaha plnění *je totéž*, co zneužití, dochází-li ke snížení daňové povinnosti. Naproti tomu, například v oblasti volného pohybu je umělé povaze jednání přikládán menší (a někdy téměř nulový) význam¹³.

7 – Rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 35).

8 – Rovněž viz rozsudky ze dne 21. února 2006, University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, bod 52); ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, body 68 a 69 a citovaná judikatura); ze dne 22. prosince 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, bod 25); ze dne 13. března 2014, SICES a další (C-155/13, EU:C:2014:145, body 29 a 30), a ze dne 14. dubna 2016, Cervati a Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, bod 32). Rovněž viz rozsudek ze dne 22. prosince 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, bod 47).

9 – Rozsudek ze dne 10. ledna 1985, Association des Centres distributeurs Leclerc a Thouars Distribution (229/83, EU:C:1985:1, bod 27).

10 – Rozsudky ze dne 3. prosince 1974, van Binsbergen (33/74, EU:C:1974:131, bod 13), a ze dne 5. října 1994, TV10 (C-23/93, EU:C:1994:362, bod 21).

11 – K této terminologické směsici viz například Cerioni, L., „The ‘Abuse of Rights’ in EU Company Law and EU Tax Law: A Re-reading of the ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion“, sv. 21, *European Business Law Review*, 2010, s. 783 až 813.

12 – K rozsáhlejší taxonomii zneužití a rozboru rozdílů mezi zneužitím objektivního práva („abuse of law“) a zneužitím subjektivních práv („abuse of rights“), viz Saydé, A., *Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market*, Hart Publishing, Oxford, 2014, s. 16 až 31.

13 – Například viz rozsudky ze dne 23. září 2003, Akrich (C-109/01, EU:C:2003:491), a ze dne 17. července 2014, Torresi (spojené věci C-58/13 a C-59/13, EU:C:2014:2088). V tomto smyslu rovněž viz de la Feria, R., „Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC law through Tax“, sv. 45, *Common Market Law Review*, 2008, s. 395 a s. 429.

29. Mám za to, že je korektní uznat existenci výše popsané rozmanitosti přístupů a netvrdit, že v Evropské unii existuje nějaká monolitická zásada zákazu zneužití práva¹⁴. Znamená to pak, že i přesto existuje jediná zásada zákazu zneužití práva, která je však uplatňována různými způsoby v různých oblastech? Nebo to znamená spíše, že existuje více zásad vlastních jednotlivým oblastem práva?

30. Jakkoli je uvedená otázka zajímavá, nepovažuji za nutné se jí v projednávané věci podrobně zabývat. Z praktického hlediska je její zodpovězení v zásadě otázkou definice a za tím účelem zvolené míry abstrakce. Na vysoké úrovni abstrakce může skutečně existovat nějaká sjednocující proto-idea zásady zneužití, jejíž rozmazaný stín se mihotá někde na stěně Platónovy alegorické jeskyně. Jakmile se však pokusíme obrázek zaostřit a podívat se na jednotlivé podmínky zneužití ve specifických oblastech práva, vyjde na povrch značná rozmanitost.

31. Z těchto důvodů budu v tomto stanovisku, ve kterém nejde o plození nových základních zásad, nýbrž o poněkud fádňější otázky praktického detailu, používat obratu „zásada zákazu zneužití práva v oblasti DPH“, a rozeberu přitom relevantní podmínky a jejich použití v konkrétní oblasti DPH.

B. K první a druhé otázce: použitelnost zásady zákazu zneužití práva v oblasti DPH

32. Podstatou první a druhé otázky předkládajícího soudu je *míra přesnosti* zásady unijního práva, která zakazuje zneužití práva v oblasti DPH, a její *časová působnost*. Byly zmíněná zásada a podmínky jejího použití v době rozhodné z hlediska skutkových okolností projednávané věci dostatečně přesné k tomu, aby mohla být daná zásada v praxi použita v projednávané věci?

33. Jedná se o zcela legitimní otázku, zejména s ohledem na to, že rozsudek Halifax, kterým byly vymezeny podmínky zásady zákazu zneužití práva v oblasti DPH a kde byla tato zásada vůbec poprvé použita, byl vydán až po době rozhodné v původním řízení. Předkládající soud však formuluje své otázky z hlediska přímého účinku, neexistence aktů zakotvujících uvedenou zásadu a možnosti, aby obecná právní zásada měla přímé účinky vůči fyzické osobě. Jak vysvětlím v této části, otázka přímého účinku není, technicky vzato, relevantní z hlediska judikatury Soudního dvora, včetně judikatury potvrzující existenci obecné právní zásady.

34. Tato část je strukturována takto: nejprve se budu obecně zabývat povahou a neexistencí (legislativního) provedení judikatury Soudního dvora a obecných zásad unijního práva jím odvozených (oddíl 1), poté se zaměřím na možná časová omezení rozhodnutí Soudního dvora (oddíl 2) a konečně spojuji oba aspekty dohromady a použiji je v projednávané věci (oddíl 3).

1. Legislativní provedení a časové účinky judikatury a obecných zásad

35. Zprv, pokud jde o časovou působnost judikatury Soudního dvora, obecným pravidlem je „incidenční retrospektivita“: Soudní dvůr podává výklad ustanovení unijního práva *ex tunc*, který je okamžitě použitelný ve všech projednávaných (někdy dokonce i ukončených¹⁵) věcech týkajících se téhož ustanovení. Judikatura objasňuje a upřesňuje význam a dosah ustanovení unijního práva tak, jak musí být nebo mělo být chápáno a používáno od okamžiku jeho vstupu v platnost. Z toho vyplývá, že takto vyložené ustanovení může a musí být použito i na právní vztahy vzniklé a založené před relevantním rozsudkem či rozsudky Soudního dvora¹⁶.

14 – Pokud jde o potvrzení podstatných rozdílů v různých oblastech unijního práva, například viz de la Feria, R., a Vogenauer, S., (eds.), *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?* Hart Publishing, Oxford, 2011.

15 – V tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. ledna 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, bod 28), nebo rozsudek ze dne 18. července 2007, Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, bod 63).

16 – Rozsudek ze dne 6. března 2007, Meilicke a další (C-292/04, EU:C:2007:132, bod 34).

36. Pokud jde o případné legislativní provedení judikatury Soudního dvora, výklad právního ustanovení obsažený v judikatuře je „naroubován“ na dané ustanovení. V souladu se zásadou dělby moci¹⁷ či „horizontálního a vertikálního rozdělení“ pravomocí¹⁸ je úkolem Soudního dvora právo nalézat, nikoli jej vytvářet¹⁹.

37. Z uvedených důvodů nejsou účinky unijní judikatury podmíněny jejím „legislativním provedením“. V některých případech může být judikatura (částečně) kodifikována. Jindy bude k takové judikatuře přihlíženo při přijímání nových znění relevantních předpisů či jejich změnách. To vše je možné, ale rozhodně se nejedná o podmínku použitelnosti dané judikatury. Judikatura nemusí být legislativně zakotvena, aby byla měla účinky.

38. Zadruhé, pokud jde o obecné zásady, lze jistě namítat, že jelikož se jedná se o *zásady* a tyto jsou *obecné*, použijí se od okamžiku svého „objevení“ bez jakýchkoli časových omezení. Jako takové jsou nezávislé na jakýchkoli právních předpisech, ze kterých takové zásady vycházejí, nebo které jim dokonce dodaly účinek, a na vlastních časových omezeních takových předpisů.

39. Nedomnívám se však, že taková naprostá neexistence časových omezení působnosti obecných zásad by byla rozumná, a to hned na několika úrovních. Ponecháme-li stranou teoretické a ontologické otázky, existují pro výše uvedené i některé praktické důvody. Z nich vyniká zejména jeden: pokud existenci obecné zásady unijního práva potvrzuje autoritativně pouze rozhodnutí Soudního dvora, jehož časové účinky jsou samy o sobě omezené, může taková samotná obecná zásada vycházející z téhož rozhodnutí požívat nejen stejné *incidenční retrospektivity*, ale být v zásadě v *plném rozsahu zpětně použitelná* nad rámec pravidel, jež jsou běžně použitelná na judikaturu Soudního dvora?

40. V praxi bude proto obecná zásada unijního práva, jejíž existence byla potvrzena rozhodnutím Soudního dvora, *mít stejné* charakteristiky jako judikatura Soudního dvora, pokud jde o ony dva zde posuzované klíčové prvky: bude se vztahovat i na dosud projednávané věci a její účinky nebudou podmíněny konkrétním legislativním provedením.

41. Z uvedených důvodů „přímý účinek“ a konkrétní legislativní provedení nejsou podmínkou použití obecných zásad unijního práva²⁰. Při posuzování plnění musí být unijní pravidla o DPH a vnitrostátní prováděcí pravidla použita ve světle uvedených obecných zásad odvozených z judikatury, včetně zásady zákazu zneužití práva v oblasti DPH, a musí být použita v souladu s nimi. To platí i pro plnění, která předcházela vydání rozsudku Halifax, ale jejichž posuzování v době vydání uvedeného rozsudku ještě neskončilo.

17 – Například viz Steiner, E., „Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings across Jurisdictions“, Springer International Publishing, Switzerland, 2015, s. 12 a 13; a Lang, M., „Limitation of temporal effects of CJEU judgments: Mission impossible for the governments of EU Member States“, in Popelier, P., a kol. (eds) *The Effects of Judicial Decisions in Time*, Intersentia, Cambridge, 2014, s. 245.

18 – Lenaerts, K., a Gutiérrez-Fons, J. A., „The Constitutional Allocation of Powers and General Principles of EU law“, sv. 47, *Common Market Law Review*, 2010, s. 1629 a s. 1645 až 1649.

19 – Z tohoto pohledu pevně zakotveného v rámci vnímání úlohy soudních rozhodnutí vyšších stupňů v členských státech – viz například obecné srovnávací zprávy v McCormick, D. N., a Summers, R. S., (eds.), *Interpreting Precedents: A Comparative Study*, Ashgate Publishing, Dartmouth, 1997. Naproti tomu odlišným, ale rozhodně nikoli novým problémem je nalezení hranice, kde v jednotlivé věci končí nalézání práva a začíná jeho tvorba. Již v roce 1934 poukázal Arthur Goodhart na tento problém jako na téma, které ovládalo anglickou a americkou právní teorii již po staletí (Goodhart, A. L., *Precedent in English and Continental Law*, Stevens and Sons, Londýn, 1934, s. 14). Rovněž viz Cross, R., a Harris, J. W., *Precedent in English Law*. 4. vyd., Clarendon Press, Oxford, 1991, s. 27 až 34.

20 – V tomto smyslu viz, pokud jde o zneužití práva v oblasti DPH, rozsudek ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další (spojené věci C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, body 54 až 60).

2. Omezení časových účinků

42. Soudní dvůr v některých případech omezil časové účinky svých rozsudků. Taková omezení jsou výjimkou²¹. Soudní dvůr tak učiní jen z naléhavých důvodů právní jistoty²², a za dvou podmínek, a to že „dotčené osoby jednaly v dobré víře a [v důsledku rozsudku] mohou vzniknout závažné obtíže“²³. Dále je třeba uvést, že pokud v dané záležitosti již existuje dřívější judikatura, Soudní dvůr taková omezení nestanoví²⁴.

43. Všechny uvedené podmínky a jejich použití spojuje jeden společný jmenovatel: předvídatelnost. To je také důvod, proč Soudní dvůr může například výjimečně stanovit časové omezení jen v první věci, ve které poskytuje určitý výklad právní úpravy, ale nikoli již v následujících rozhodnutích potvrzujících stejný přístup. Na druhé straně je třeba také uznat, že – obecně vzato – čím dále rozvíjí Soudní dvůr právní úpravu nad rámec konkrétního znění vykládaných ustanovení, tím je patrně složitější zachovávat pravidlo plné použitelnosti takových soudních rozhodnutí *ex tunc*²⁵.

3. Použití v projednávané věci

44. Obecné úvahy uvedené v oddílech 1 a 2 výše poslouží jako východisko pro zodpovězení první a druhé otázky předkládajícího soudu.

45. Vydáním rozsudku Halifax se zásada zákazu zneužití práva v oblasti DPH (s výhradou splnění „objektivní“ a „subjektivní“ podmínky) stala použitelnou ve všech právě projednávaných věcech, kde byla relevantní, aniž musely členské státy přijmout konkrétní opatření k legislativnímu provedení uvedené zásady.

46. Konkrétně musí daňové orgány členských států pro účely posouzení plnění vykládat a používat šestou směrnici o DPH a její vnitrostátní prováděcí předpisy ve světle uvedené zásady. Tak je tomu i u plnění, která byla posuzována v době vydání rozsudku Soudního dvora Halifax, uvedenému rozsudku však časově předcházela.

47. Chápu obavy předkládajícího soudu, že takový přístup, i kdyby byl v plném souladu s výše nastíněnými obecnými pravidly týkajícími se časových účinků judikatury Soudního dvora, by mohl vést k problémům spojeným s právní jistotou. Mám však za to, že projednávaná věc jednoznačně není výjimečnou věcí takového druhu, že by bylo potenciálně odůvodněné omezení časových účinků rozsudku Halifax. V tomto ohledu bych chtěl zdůraznit zejména pět aspektů.

48. Zprvce zákaz „zneužití“ či „zneužití práv“ je Soudním dvorem uplatňován od 70. let dvacátého století v široké škále oblastí a způsobem, který není specifický jen pro dané oblasti²⁶. Uvedené široké používání tohoto pojmu dokládá jeho „obecný charakter, který je svou povahou vlastní obecným právním zásadám“²⁷.

21 – Například viz rozsudky ze dne 8. dubna 1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, bod 72), a ze dne 28. září 1994, Vroege (C-57/93, EU:C:1994:352, bod 21).

22 – Rozsudky ze dne 8. dubna 1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, bod 74), a ze dne 28. září 1994, Vroege (C-57/93, EU:C:1994:352, bod 21).

23 – Rozsudek ze dne 28. září 1994, Vroege (C-57/93, EU:C:1994:352, bod 21). Rovněž viz rozsudek ze dne 12. října 2000, Cooke (C-372/98, EU:C:2000:558, bod 42). V obecné rovině viz například Düsterhaus, D., „*Eppur Si Muove!* The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure“, *Yearbook of European Law*, 2016.

24 – Rozsudek ze dne 23. května 2000, Buchner a další (C-104/98, EU:C:2000:276, bod 40).

25 – Lze dodat, že uvedený problém rozhodně není nový a rozhodně není omezen jen na právní řád Evropské unie. Pro srovnávací přehled viz například Steiner, E., *op. cit. sup.*, poznámka pod čarou 17, nebo Popelier, P., a kol. *op. cit. sup.*, poznámka pod čarou 17.

26 – Příklady lze nalézt v poznámce pod čarou 41 stanoviska generálního advokáta Poiarese Madura ve věci Halifax a další (C-255/02, EU:C:2005:200) nebo v jednotlivých kapitolách v de la Feria, R., a Vogenauer, S., (*op. cit. sup.*, poznámka pod čarou 14). Jak uvádí Schammo, P., „judikatura týkající se zneužití práv nyní prochází napříč celým spektrem práva Společenství“ (Schammo, P., „Arbitrage and Abuse of Rights in EC Legal System“, sv. 14, *European Law Journal*, 2008, s. 359). Nebo, o poznání tweetovatelněji, i když ne zcela optimisticky: „zneužití je všude v unijním právu“ (Saydé, A., *op. cit. sup.*, poznámka pod čarou 12, s. 9).

27 – Rozsudek ze dne 15. října 2009, Audiolux a další (C-101/08, EU:C:2009:626, bod 50).

49. Zadruhé některá ustanovení šesté směrnice o DPH, včetně čl. 13 části B, obsahovala výslovné zmínky o zneužití již od roku 1977²⁸. Již při pouhém letmém pročítání ustanovení šesté směrnice o DPH bude tedy jen stěží překvapující, že zákaz vyhýbání se daňovým povinnostem a zneužití daňového systému představuje nedílnou součást systematiky uvedené směrnice. Obecně řečeno, zákaz zneužití práva byl rovněž výslovně normotvůrcem zakotven již před dvěma desetiletími v nařízení č. 2988/95, a to jako požadavek na ochranu finančních zájmů Evropské unie²⁹.

50. Zatřetí zákaz stanovený v uvedeném nařízení obsahuje dvě podmínky umožňující konstatovat zneužití: objektivní (zda je splněn legislativní cíl) a subjektivní (umělá povaha plnění)³⁰. Již v roce 2000 (tedy před dobou rozhodnou v projednávané věci) Soudní dvůr ve svém rozsudku Emsland-Stärke vymezil přesně tytéž podmínky jako podmínky obecného zákazu zneužití práva. V roce 2006 Soudní dvůr ve věci Halifax potvrdil, že se uvedené podmínky uplatní i v oblasti DPH, přičemž je ponechal beze změny³¹.

51. Jak již bylo uvedeno³², v různých oblastech existují rozdíly v konkrétním uplatňování zásady zákazu zneužití práva. Rozsudek Soudního dvora Halifax byl prvním výslovným potvrzením podmínek uplatňování zmíněné zásady v oblasti DPH. Vzhledem k výše uvedenému však dozajista nešlo o nijak překvapivý či revoluční výklad zásady, který by se odchyloval od stávající judikatury. Byl také konsistentní se zmínkami o zamezení zneužití, které se již nacházely v šesté směrnici o DPH a v nařízení o ochraně finančních zájmů Evropské unie.

52. Začtvrté je omezení časových účinků rozsudku problematické z hlediska objektivní práva³³. Jakékoli rozhodnutí o omezení časových účinků rozsudku by tedy mělo být učiněno jedině v rámci rozsudku samotného. Jelikož samotný rozsudek Halifax takové omezení nestanovil, není jasné, proč by mělo být stanoveno o více než deset let později a ve vztahu k odlišné věci, nejsou-li dány skutečně výjimečné okolnosti.

53. Zapáté, jak je uvedeno výše³⁴, jednou z podmínek omezení časových účinků rozsudku je skutečnost, že ti, kteří se takového omezení domáhají ve svůj prospěch, jednali v dobré víře. Je pravda, že „absence dobré víry“ není zvláštní podmínkou, za níž lze konstatovat zneužití (a zároveň nic nenaznačuje, že by navrhovatelé nejednali v dobré víře). Je-li však splněna objektivní i subjektivní podmínka pro konstatování zneužití, bylo by patrně do určité míry nelogické dojít k závěru, že osoba povinná k dani jednala nicméně zcela v dobré víře, a odůvodnit tím natolik výjimečné opatření, jako je omezení časových účinků rozsudku Soudního dvora.

54. Konečně jak již potvrdil také Soudní dvůr, v případech, kdy jsou splněny podmínky existence zneužití, nemůže se osoba povinná k dani dovolávat právní jistoty nebo legitimního očekávání s cílem nějakým způsobem legitimizovat takové zneužití³⁵.

28 – Rovněž viz čl. 13 část A a články 14 a 15, které hovoří o „zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu“. V člancích 13, 14, 15, 27, 28c a 28k je rovněž zmínka o „vyhýbání se daňovým povinnostem“ (ve znění použitelném v rozhodné době).

29 – Podle čl. 4 odst. 3 nařízení Rady (ES, Euratom) č. 2988/95 ze dne 18. prosince 1995 o ochraně finančních zájmů Evropských společenství (Úř. věst. 1995, L 312, s. 1; Zvl. vyd. 01/01, s. 340).

30 – Článek 4 odst. 3 nařízení č. 2988/95 stanoví, že „[j]ednání, u nichž je prokazatelné, že jejich účelem je získání výhody v rozporu s cíli práva Společenství použitelného v daném případě umělým vytvořením podmínek vyžadovaných pro získání uvedené výhody, vedou k tomu, že se uvedená výhoda buď neudělí, nebo odejme“.

31 – Rozsudek ze dne 14. prosince 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695).

32 – Viz výše bod 29 tohoto stanoviska.

33 – Rozsudek ze dne 8. dubna 1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, bod 71).

34 – Bod 42 tohoto stanoviska.

35 – Viz rozsudky ze dne 8. června 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, bod 38), a ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další (spojené věci C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 60), které odrážejí latinské úsloví *nemo propriam turpitudinem allegare potest*.

55. Nespatřuji proto žádný důvod pro omezení časových účinků rozsudku Halifax ve vztahu k projednávané věci.

4. Závěr

56. Ve světle výše uvedeného navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na první a druhou otázku předkládajícího soudu takto:

Ustanovení šesté směrnice o DPH a vnitrostátní akty provádějící uvedenou směrnici je třeba vykládat ve světle obecné unijní zásady zákazu zneužití práva v oblasti DPH. To platí také:

- při neexistenci jakýchkoli vnitrostátních aktů, ať už legislativních či soudních, které by „prováděly“ uvedené zásady;
- v takových případech, jaký je projednáván před předkládajícím soudem, kde byla relevantní plnění uskutečněna před vydáním rozsudku Soudního dvora ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121).

C. Ke čtvrté a sedmé otázce: podmínky uplatnění zásady zneužití práva v oblasti DPH

57. Svou čtvrtou a sedmou otázkou žádá předkládající soud o vodítko k podmínkám, jež umožňují konstatovat zneužití práva. To, zda byly zmíněné podmínky splněny, či nikoli, sice v konečném důsledku přísluší určit vnitrostátnímu soudu³⁶, Soudní dvůr mu však může napomoci tím, že vyjasní, jakým způsobem je třeba uvedené podmínky vykládat a uplatňovat.

1. Dvě podmínky umožňující konstatovat zneužití práva ve věcech DPH

58. Aby bylo možné konstatovat, že došlo ke zneužití, musí daňová správa členského státu unést důkazní břemeno v otázce splnění dvou podmínek.

59. Zaprvé musí být patrné, že „výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici bylo získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními“ („objektivní podmínka“). Zadruhé „musí ze všech objektivních okolností vyplývat, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění“ („subjektivní podmínka“)³⁷.

60. Uvedené dvě podmínky jsou na sobě nezávislé, odlišné a kumulativní. To podle mého názoru zjevně vyplývá ze způsobu, jímž jsou obecně vytyčeny v judikatuře Soudního dvora a vykládány ve světle konkrétních skutkových okolností. „Objektivní“ podmínka se týká právního cíle sledovaného normotvůrcem a otázky, zda bylo takového cíle dosaženo. „Subjektivní“ podmínka souvisí s praktickým účelem uskutečněného plnění. Oběma uvedenými podmínkami se budu dále zabývat postupně.

36 – Rozsudky ze dne 14. prosince 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, bod 54), a ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 76).

37 – Rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 86).

2. Objektivní podmínka: je předmětné daňové zvýhodnění v rozporu s cílem sledovaným „relevantními ustanoveními“?

61. Podstatou sedmé otázky je, zda navrhovatelé dosáhli daňového zvýhodnění v rozporu s účelem vnitrostátní právní úpravy a směrnice. Soudní dvůr má pravomoc na uvedenou otázku odpovědět jen do té míry, v jaké souvisí s účelem směrnice.

62. Na úvod lze poukázat na to, že pro daňovou správu by jistě mohlo být lákavé tvrdit, že účelem šesté směrnice o DPH je zajistit přesun finančních prostředků od osob povinných k dani ve prospěch státu. Jakékoli snížení daňových výnosů, a tedy jakákoli „daňová optimalizace“, by tak byla v rozporu s takovým obecným účelem daňové právní úpravy.

63. Taková úvaha je zjevně nesprávná. Soudní dvůr již několikrát potvrdil, že „volba podnikatele mezi osvobozenými a zdaněnými plněními se může opírat o celou řadu okolností, zejména úvah daňového charakteru spojených s objektivním systémem DPH [a] osoba povinná k dani [má] právo na volbu struktury své činnosti tak, aby omezila svůj daňový dluh“³⁸.

64. Jinými slovy, neexistuje žádná právní povinnost platit nejvyšší možnou daň. „Cílem“ sledovaným objektivní podmínkou v rámci kritérií vymezených v rozsudku Halifax tedy nemůže být jednoduše *obecný* účel celé daňové právní úpravy: vybrat daň. Co je tedy *konkrétním* „cílem“ v tomto směru?

a) Judikatura týkající se cíle sledovaného „relevantními ustanoveními“

65. Nejprve učiním výchozí poznámku k formulaci předmětné otázky, jež má zásadní význam z hlediska dalšího odůvodnění, a to: judikatura nehovoří o nesplnění cíle „směrnice“ obecně, ale o nesplnění cíle jejích „relevantních ustanovení“³⁹. To bohatě dokládá i praktické uplatňování zmíněné podmínky Soudním dvorem⁴⁰. Závěr o tom, že byla objektivní podmínka splněna, tak v zásadě vyžaduje i) určení „relevantních ustanovení“, ii) cíle, který sledují, a iii) prokázání, že daný cíl nebyl splněn⁴¹.

66. Při bližší analýze judikatury zjistíme, že výše uvedené kritérium cíle je pojímáno do určité míry odlišnými způsoby. K ilustraci výše uvedeného a jako východisko pro posouzení cíle relevantních ustanovení v projednávané věci uvádím dále tři příklady z oblasti DPH: Halifax, Part Service a WebMindLicences⁴².

38 – Například viz rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 73), a ze dne 22. prosince 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, bod 27).

39 – Například viz rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 74), a ze dne 22. prosince 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, bod 29), ačkoli v jiných oblastech použití zásady zákazu zneužití práva existují v omezeném rozsahu určité výjimky [například viz rozsudek ze dne 14. dubna 2016, Cervati a Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, bod 33), kde se hovoří o „právní úpravě“, a nikoli o „relevantních ustanoveních“].

40 – Pokud jde o DPH, viz například rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, body 79 a 80) (článek 17 šesté směrnice o DPH); ze dne 21. února 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, bod 60) (čl. 11 část A odst. 1 písm. a) šesté směrnice o DPH), a ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicences (C-419/14, EU:C:2015:832, body 38 a 41) (článek 43 a čl. 56 odst. 1 písm. k) směrnice 2006/112, nahrazené článkem 45 a článkem 59 písm. k) směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008 (Úř. věst. 2008, L 44, s. 11) (Směrnice 2006/11 nahradila šestou směrnici o DPH). Uvedená skutečnost se patrně odráží v historickém vývoji „objektivní podmínky“ do té míry, v jaké jsme nyní zpětně schopni tento vývoj zrekonstruovat. Ve věcech týkajících se údajného zneužití, které předcházely formulaci dvojího kritéria v rozsudku Emsland-Stärke, a později pro oblast DPH v rozsudku Halifax, se tak Soudní dvůr zabýval otázkou, zda byl splněn cíl *konkrétních ustanovení* [například viz rozsudky ze dne 12. května 1998, Kefalas a další (C-367/96, EU:C:1998:222, bod 23), a ze dne 23. března 2000, Diamantis (C-373/97, EU:C:2000:150, body 33 a 34)], přičemž obě dotčené věci se týkaly čl. 25 odst. 1 druhé směrnice Rady 77/91/EHS ze dne 13. prosince 1976 o koordinaci ochranných opatření, která jsou na ochranu zájmů společníků a třetích osob vyžadována v členských státech od společností ve smyslu čl. 58 druhého pododstavce Smlouvy při zakládání akciových společností a při udržování a změně jejich základního kapitálu, za účelem dosažení rovnocennosti těchto opatření (Úř. věst. 1977, L 26, s. 1; Zvl. vyd. 17/01, s. 8).

41 – Je třeba zmínit, že ve věci Emsland-Stärke, kde byla dotčená podmínka poprvé formulována, se Soudní dvůr touto podmínkou nezabýval, ale jednoduše uvedl, že „Bundesfinanzhof má za to, že skutkové okolnosti popsané v první předběžné otázce dokládají, že nebyl splněn cíl právní úpravy Společenství“. Rozsudek ze dne 14. prosince 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, bod 55).

42 – Rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121); ze dne 21. února 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), a ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicences (C-419/14, EU:C:2015:832).

67. Ve věci Halifax v zásadě vyvstala otázka obav z možného zneužití ze struktury transakcí, která umožňovala společností koncernu Halifax zachovat osvobození od daně na výstupu a zároveň odpočíst veškerou daň na vstupu v souvislosti s těmiž plněními. Soudní dvůr vyložil čl. 17 odst. 2, 3 a 5 šesté směrnice o DPH v tom smyslu, že právo na odpočet daně zaplacené na vstupu je ve světle zásady daňové neutrality podmíněno souvislostí mezi plněním na vstupu a plněním na výstupu⁴³. Kdyby bylo osobě povinné k dani, která běžně neuskutečňuje *žádná* plnění podle ustanovení o systému odpočtů, dovoleno plně odpočíst celou DPH zaplacenou na vstupu, bylo by to v rozporu s cílem dané úpravy⁴⁴.

68. Ve věci Part Service⁴⁵ dotčené společnosti rozdělily smlouvy o finančním pronájmu vozidel na samostatné části (pojištění, financování, zprostředkování a nájem). Soudní dvůr použil pravidlo, podle něhož v případě, kdy existuje několik formálně samostatných plnění, je nutné se jimi nicméně zabývat společně, je-li „na základě i pouze objektivní analýzy konstatováno, že jedno nebo více plnění představují hlavní plnění“⁴⁶. V takových případech by samostatný režim DPH pro daná plnění byl „v rozporu s cílem čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice, a sice zdaněním všeho, co představuje protiplnění, které se získá nebo má získat od nájemce“⁴⁷.

69. V rozsudku WebMindLicences⁴⁸ uzavřely dotčené společnosti řadu transakcí, v jejichž rámci byly relevantní licence na první pohled dodávány z Portugalska, a nikoli z Maďarska (přičemž v posledně jmenovaném státě platila pro dané druhy plnění mnohem vyšší sazba DPH). Soudní dvůr se v rozsudku v uvedené věci zaměřil na účel konkrétních ustanovení směrnice 2006/112, jež vymezují místo poskytnutí služby⁴⁹. Rozhodl přitom, že by nedošlo ke zneužití, pokud by dané služby byly ve skutečnosti poskytovány z Portugalska. Avšak „[j]inak [by tomu bylo], pokud jsou služby ve skutečnosti poskytnuty v [Maďarsku]“.

70. Ve všech výše uvedených věcech je tedy zřejmé, že cíl konkrétních ustanovení použitelné směrnice byl vzat v úvahu a že musí být zohledněn, aby bylo možné určit, zda je splněna „objektivní podmínka“.

b) Spojení obou podmínek navrhané Komisí

71. V žádném z písemných vyjádření není jasně a výslovně uvedeno, co jsou „relevantní ustanovení“ pro účely zjištění možného zneužití v projednávané věci.

72. Komise na jednání poukázala na soubor či sadu ustanovení o DPH, jež jsou relevantní v projednávané věci, a citovala přitom čl. 2 odst. 1, čl. 4 odst. 3 písm. a) a čl. 13 část B písm. g) šesté směrnice o DPH. Komise dále na jednání uvedla, že účelem uvedených ustanovení je zajistit „řádné uplatňování“ či „obvyklý daňový režim“ plnění.

73. Souhlasím s tím, že se jedná o použitelná ustanovení⁵⁰. Výše uvedené vymezení účelu však nepovažuji za přesvědčivé. Argumentace předložená Komisí se jednoduše točí v kruhu.

43 – Rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 79).

44 – Rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 80). Avšak viz rozsudky Weald Leasing a RBS, kde Soudní dvůr patrně použil trochu odlišný přístup: rozsudky ze dne 22. prosince 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804), a ze dne 22. prosince 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, body 44 až 45).

45 – Rozsudek ze dne 21. února 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108).

46 – Rozsudek ze dne 21. února 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, bod 52).

47 – Rozsudek ze dne 21. února 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, bod 60).

48 – Rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicences (C-419/14, EU:C:2015:832).

49 – Původně článek 43 a čl. 56 odst. 1 písm. k) směrnice 2006/112, a následně, po změně vyplývající ze směrnice 2008/8, článek 45 a čl. 59 písm. k).

50 – Ačkoli čl. 2 odst. 1 má jen nízkou přidanou hodnotu a mohl by být považován za potenciálně relevantní v jakékoli věci zahrnující dodání zboží (mohl být – ale nebyl – zmíněn například ve výše rozebraných rozsudcích Halifax či Part Service).

74. Je zjevně žádoucí, aby všechna ustanovení šesté směrnice o DPH byla řádně používána takovým způsobem, aby plnění podléhala obvyklému daňovému režimu. Otázka však zní: jaké je správné vyměření daně? V projednávané věci vyplývá celý problém ze skutečnosti, že existuje „technicky“ správné vyměření. Slovy rozsudku Halifax došlo k „formální[mu] použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice“⁵¹ na všechna plnění.

75. Komise na konkrétní dotaz v tomto smyslu na jednání vyjasnila, že chtěla říci, že *účelem relevantních ustanovení je zdanění skutečného, a nikoli zdánlivého plnění*. Jelikož dlouhodobá a krátkodobá nájemní smlouva nebyly skutečné, nýbrž smyšlené operace, je třeba k nim nepřihlížet.

76. Budu nyní na chvíli vycházet z toho, že tvrzení Komise je správné a účelem zmíněných ustanovení je zdanění „skutečných, a nikoli zdánlivých plnění“. Je-li tomu tak, pak se kritéria pro zneužití popsaná v rozsudcích Emsland-Stärke a Halifax zúží v praxi výlučně na druhou, tedy „subjektivní“ podmínku týkající se „umělé povahy“ plnění. Bude-li tedy posledně jmenovaná podmínka splněna a plnění bude skutečně umělé povahy (v protikladu k „reálnému“, či „nikoli zdánlivému“ plnění), potom a *fortiori* platí, že použití pravidel o DPH na taková plnění *nemůže plnit svůj účel*⁵².

77. Zcela určující se tak stává otázka, která plnění jsou „skutečná“ či „nikoli zdánlivá“, a která jsou naopak „umělá“ či „smyšlená“. Obě podmínky splývají do jedné.

78. Mám za to, že takový přístup naráží na celou řadu problémů. Zmíním zde čtyři z nich.

79. Zprv ve skutečnosti pomíjí první podmínku vyplývající z rozsudku Halifax. Tento přístup nepovažuji za správný, ale pokud by byl, bylo by nutné to výslovně uvést. Například v rozsudku Halifax je potvrzeno, že „[j]ak [...] Soudní dvůr několikrát připomněl, musí být právní předpisy Společenství rovněž určité a jejich použití pro procesní subjekty předvídatelné [...] Tento požadavek právní jistoty platí obzvláště tehdy, pokud se jedná o právní úpravu, jež by mohla obsahovat finanční zátěž, aby dotčeným osobám bylo umožněno seznámit se přesně s rozsahem jejich povinností, které jim ukládá“⁵³.

80. Není žádným tajemstvím, že existuje jisté pnutí mezi zásadou zákazu zneužití práva a zásadami legality a právní jistoty. Je proto důležité, aby podmínky této zásady byly co možná nejjasnější⁵⁴. Poukazuji rovněž na to, že výše uvedené odůvodnění přímého použití rozsudku Halifax na probíhající věci vycházelo částečně z předpokladu, že podmínky pro konstatování zneužití jsou jednoznačné přinejmenším od roku 2000, tedy od doby vydání rozsudku Emsland-Stärke⁵⁵. Pokud by obě podmínky vymezené v posledně jmenované věci nyní splynuly do jediné, uvedený předpoklad by podle mého názoru nebyl nadále platný.

51 – Rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 74).

52 – Uvedené tvrzení je velice obdobné odpovědi, kterou navrhovala Komise ve věci Emsland-Stärke, ale kterou Soudní dvůr nepoužil. Komise tehdy uvedla, že má být konstatováno zneužití tehdy, pokud „účelem dotčených obchodních operací bylo získat zvýhodnění, které je neslučitelné s cíli použitelné právní úpravy Společenství v *tom smyslu*, že podmínky pro získání daného zvýhodnění byly vytvořeny uměle“ [viz rozsudek ze dne 14. prosince 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, bod 43)] (kurzivou zvýraznil autor stanoviska).

53 – Rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 72).

54 – Pokud tomu tak nebylo, bylo by možné tvrdit, že – s ohledem na jeho praktický dopad – zákaz zneužití práva v rámci práva veřejného je v rozporu se zásadou legality. Pozitivistický sen o předvídatelnosti práva, ve spojení s ústavní zásadou legality veškeré činnosti orgánů veřejné správy, znamená, že ve vztahu k veřejné správě, včetně samozřejmě správy daňové, by měl být jednotlivec schopen na základě platného práva předvídat, zda bude jeho jednání dovolené (legální) nebo nedovolené (ilegální). V rámci uvedené dichotomie je třeba dále uvést, že cokoli, co není výslovně zakázáno, je dovoleno. Je možné tvrdit, že k této klasické dichotomii zákaz zneužití práva, tedy zajisté ten s nejasnými podmínkami, přidává třetí, šedou zónu, jež může být pro tradičněji naladěného pozitivistického právníka značně zneklidňující. V zásadě totiž znamená, že existuje třetí soubor plnění, která byla sice *ex ante formálně* dovolená, ale mohou být *ex post* přehodnocena jako *materiálně* nedovolená. Ironicky řečeno, podobná šedá zóna s nejasnými podmínkami by mohla být nazývána „Schrödingerovou legalitou“: pouze při pozdějším otevření krabice zjistíme, zda bylo plnění zavřené v krabici legální, či nikoli.

55 – Viz výše bod 50 tohoto stanoviska.

81. Zadruhé, i kdybychom měli za to, že technicky se i nadále použijí obě podmínky⁵⁶, ačkoli je u obou určujícím faktorem „umělá povaha“ plnění, mám za to, že takový přístup není přinejmenším v souladu s přístupem použitým v dřívější judikatuře, jako jsou rozsudky Halifax, Parts Service a WebMindLicences⁵⁷, kde byla jasněji vymezena dotčená ustanovení a jejich účel.

82. Zatřetí byly obě podmínky poprvé uvedeny v rozsudku Emsland-Stärke. V uvedené věci, a také ve své nejběžnější podobě ve věcech následujících, představují v zásadě „přesnou kopii“ podmínek ustanovení o zamezení vyhýbání se daňovým povinnostem v nařízení č. 2988/95 o ochraně finančních zájmů Evropské unie (čl. 4 odst. 3)⁵⁸. Možná jde jen o spekulaci, ale patrně lze předpokládat, že uvedené ustanovení by bylo použito i ve věci Emsland-Stärke, kdyby zmíněné nařízení již bylo použitelné *ratione temporis*⁵⁹. Soudní dvůr totiž od té doby považuje čl. 4 odst. 3 nařízení č. 2988/95 a obě podmínky zneužití za navzájem zaměnitelné⁶⁰. V již takto nadměru složité oblasti by změna kritérií pro zneužití v intencích naznačených Komisí – kde objektivní a subjektivní podmínka splývají do jedné – vedla ke vzniku složitých otázek ohledně budoucí interakce dotčeného nařízení a předmětné zásady.

83. Použití podmínek zásady zákazu zneužití práva v oblasti DPH je konečně třeba do určité míry přizpůsobit různým oblastem, ve kterých se uplatní. Domnívám se však, že je pak ještě obtížnější (ne-li nemožné) sladit pojem „zneužití“, předdefinovaný navrhaným způsobem (kritérium umělé povahy plnění), s pojmem „zneužití“ použitým v jiných věcech. Ve věcech volného týkajících se pohybu a občanství byla tudíž otázka umělé povahy mnohokrát považována nejen za nikoli určující, ale v praxi téměř bezvýznamnou⁶¹.

c) Posouzení otázky respektování „cíle“ v projednávané věci

84. Ve světle výše uvedeného navrhuji odmítnout přístup navrhaný Komisí a použít namísto toho postup, který přesněji odráží stávající judikaturu Soudního dvora.

85. V projednávané věci spočívá údajné zneužití v umělém splnění podmínek pro i) první poskytnutí nemovitosti a ii) osvobození pozdějších dodání (přičemž jde ve skutečnosti o dvě strany téže mince).

86. Je proto nezbytné zabývat se cílem uložení DPH z dodání „před prvním obydlím“ a jejich následným osvobozením od daně dle čl. 4 odst. 3 písm. a) a čl. 13 části B písm. g) šesté směrnice o DPH.

87. Základní přístup k ukládání DPH z převodů majetku lze shrnout zhruba takto: zdanění prvního prodeje, osvobození všech pozdějších. Účel této koncepce je vysvětlen v původním návrhu Komise a v judikatuře Soudního dvora.

56 – Což by byl podle mého názoru dosti „vykonstruovaný“ výklad.

57 – Jak jsou popsány výše v bodech 66 až 69 tohoto stanoviska.

58 – Rovněž viz body 49 až 51 tohoto stanoviska. Stojí za zmínku, že ve věci Emsland-Stärke generální advokát Alber přistoupil k danému problému z opačné strany, když uvedl, že čl. 4 odst. 3 „nevytváří novou právní zásadu, nýbrž pouze kodifikuje obecnou právní zásadu již existující v právu Společenství“ [stanovisko generálního advokáta Albera ve věci Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:252, bod 80)].

59 – V pozdějších věcech, kdy již platila zásada zneužití práva a zároveň i čl. 4 odst. 3 nařízení č. 2988/95, použil Soudní dvůr zmíněnou obecnou zásadu přednostně [viz rozsudek ze dne 14. dubna 2016, Cervati a Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255)].

60 – A učinil tak výslovně v rozsudku ze dne 14. dubna 2016, Cervati a Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, bod 52). Rovněž viz rozsudek ze dne 9. července 2015, Cimmino a další (C-607/13, EU:C:2015:448).

61 – Viz výše bod 28 tohoto stanoviska.

88. V důvodové zprávě přiložené k původnímu návrhu Komise bylo uvedeno, „že výstavba a prodej nových budov musí podléhat dani bez ohledu na postavení prodávajícího. Vzhledem k obtížím spojeným s rozlišením mezi novými a starými budovami se používá pojem „první obydlí“, kterým se určuje okamžik, kdy budova přechází z fáze výroby a stává se předmětem spotřeby, tedy okamžik, kdy budovu začne používat její majitel či nájemce“. V důvodové zprávě se dále poukazuje na „spotřebu“ nemovitého majetku jeho prvním obydlím a možnost, že budova „znovu vstoupí do komerčního oběhu“ nebo s ní bude „znovu obchodováno“⁶².

89. Z výše uvedeného znění vyplývá, že pojem „první obydlí“ odpovídá okamžiku, kdy nemovitost „přechází z fáze výroby“, „stává se předmětem spotřeby“ nebo „vstupuje do komerčního oběhu“.

90. Ve svém rozsudku *Goed Wonen I* pojal Soudní dvůr osvobození od daně obdobným způsobem, když uvedl, že „stejně jako u prodeje nových budov *po jejich prvním poskytnutí konečnému spotřebiteli, kdy končí proces výroby*, musí tedy být pronájem nemovitého majetku v zásadě osvobozen od daně“ (kurzivou zvýraznil autor stanoviska)⁶³.

91. Cíl společného použití čl. 4 odst. 3 písm. a) a čl. 13 části B písm. g) šesté směrnice o DPH lze tedy přeformulovat jako uplatnění DPH v okamžiku, kdy nemovitost poprvé vstupuje do komerčního oběhu.

92. Mám za to, že převod takového druhu, jaký je předmětem původního řízení, takový cíl nerespektuje.

93. K uvedenému závěru mne přivádí zejména následující kombinace faktorů (vycházejí z mého porozumění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce): i) skutečnost, že dlouhodobá nájemní smlouva byla uzavřena se subjektem, který byl ovládán navrhovatelem, ii) skutečnost, že dlouhodobá nájemní smlouva byla vypovězena velmi krátce po jejím podpisu ve srovnání s celkovou zamýšlenou dobou jejího trvání, a iii) skutečnost, že během této krátké doby byla nemovitost pronajata zpět ve formě krátkodobé nájemní smlouvy, a navrhovatelé se tedy ve skutečnosti nikdy nevzdali kontroly nad dotčenými nemovitostmi, které s přihlédnutím ke všem těmto okolnostem patrně nikdy neopustily proces výroby.

94. Ve světle výše uvedeného a s výhradou konečného posouzení ze strany vnitrostátního soudu, pokud by v takových případech jako v původním řízení byla dlouhodobá nájemní smlouva mezi spřízněnými osobami, která je ukončena velmi krátce po jejím uzavření, aniž je dotčený majetek jakkoli užíván, považována za „poskytnutí před prvním obydlím“, bylo by to v rozporu s cílem sledovaným článkem 4 odst. 3 písm. a) a článkem 13 částí B písm. g) šesté směrnice o DPH.

3. Subjektivní podmínka: bylo hlavním účelem získání daňového zvýhodnění?

95. Pokud jde o „subjektivní podmínku“, podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda při vymezení takového hlavního účelu mají být plnění předcházející prodeji posuzována samostatně, nebo v rámci dotčených transakcí „jako celku“.

96. Nejdříve je třeba se podrobněji zaměřit na význam pojmu „hlavní účel“.

62 – Návrh šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (COM(73) 950, 20. června 1973, Bulletin Evropských společenství, dodatek 11/73, s. 9).

63 – Rozsudek ze dne 4. října 2001, „*Goed Wonen*“ (C-326/99, EU:C:2001:506, bod 52). Poukazují na to, že v uvedené věci Soudní dvůr zjevně připodobnil pojem „první poskytnutí“ pojmu „první obydlí“. Rovněž viz rozsudek ze dne 12. července 2012, *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard* (C-326/11, EU:C:2012:461, bod 21), kde je používán pojem „původní budovy“.

97. Subjektivní kritérium je v judikatuře prezentováno celou řadou různých způsobů. Kromě „hlavního účelu“⁶⁴ se v některých rozsudcích používá formulace „pouze za účelem“⁶⁵, nebo je případně „účelem“⁶⁶ získání „daňové výhody zneužívajícím způsobem“⁶⁷. V jiných případech jsou používány oba pojmy: „hlavní účel [se omezuje] na získání“ daňového zvýhodnění⁶⁸. Další zase poukazují na to, že obchodní podmínky nejsou „obvyklé“⁶⁹.

98. Všechna tato různá vyjádření subjektivního kritéria mají společného jmenovatele. Táží se: existuje *nějaký* hospodářský důvod pro daný postup *kromě* snížení daňové povinnosti? Laťka je nastavena různě vysoko.

99. V rozsudku Part Service Soudní dvůr uvedl, že může docházet ke zneužití, jestliže je „hlavním“ účelem dosažení daňového zvýhodnění⁷⁰. Z toho vyplývá potenciálně velmi široký dosah pojmu zneužití. Naproti tomu v rozsudcích Halifax a Weald Leasing bylo uvedeno, že nedochází ke zneužití, pokud „dotčená plnění *mohou* mít jiné odůvodnění než pouhé dosažení daňových zvýhodnění“ (kurzivou zvýraznil autor stanoviska)⁷¹. V rozsudku Malvi Soudní dvůr určil, že existence zneužití je podmíněna tím, že „transakce postrádaly [...] jakékoliv hospodářské a obchodní odůvodnění“⁷².

100. Posledně jmenované rozsudky, kde Soudní dvůr zaujal ve skutečnosti striktnější přístup k pojmu „zneužití“, převažují. Tyto rozsudky rovněž odrážejí běžněji používané formulace „hlavní účel“, „jediný účel“ nebo „zcela umělé“ ujednání.

101. Mám za to, že subjektivní kritérium je třeba uplatňovat restriktivně v souladu s přístupem použitým ve věcech Halifax a RBS. Pokud dotčené transakce *mohou* mít nějaké jiné hospodářské odůvodnění, než je daňové zvýhodnění, není dané kritérium splněno. Uvedený přístup nejen odráží převažující judikaturu, ale je i v souladu se zásadou legality⁷³, která „platí obzvláště tehdy, pokud se jedná o právní úpravu, jež by mohla obsahovat finanční zátěž, aby dotčeným osobám bylo umožněno seznámit se přesně s rozsahem jejich povinností, které jim ukládá“⁷⁴.

102. S tímto vnímáním pojmu „hlavní účel“ přistoupím nyní ke konkrétnímu problému nastíněnému ve čtvrté otázce předkládajícího soudu, tedy: u *jakých transakcí* zkoumáme hlavní účel?

103. Předkládající soud nabízí dvě možnosti: buď i) plnění předcházející prodeji, nebo ii) plnění předcházející prodeji společně s konečným prodejem.

104. Mám za to, že posledně uvedená možnost je v každém případě nesprávným rámcem pro posouzení. Pokládám za jednoznačné, že – s výjimkou případů daňového podvodu (který zde není tvrzen) – bude-li síť rozhozena dostatečně široce tak, že do ní bude spadat jak celý proces výroby, tak následná existence daného majetku, bude vždy možné nalézt nějaké hospodářské zdůvodnění jedoucí nad rámec „pouhého“ daňového zvýhodnění. Při použití takového přístupu by subjektivní podmínka nemohla být vlastně nikdy splněna.

64 – Rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, body 75 a 86).

65 – Rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 35).

66 – Rozsudek ze dne 21. února 2006, University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, bod 51).

67 – Rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, body 69 a 70), a ze dne 22. prosince 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, bod 25).

68 – Rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 75), a ze dne 22. prosince 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, bod 49).

69 – Rozsudek ze dne 14. dubna 2016, Cervati a Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, bod 32).

70 – Rozsudek ze dne 21. února 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, bod 45).

71 – Rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 75), a ze dne 22. prosince 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, bod 30).

72 – Rozsudek ze dne 14. dubna 2016, Cervati a Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, bod 47).

73 – K možným rizikům vyplývajícím z jejího nerespektování viz znovu výše poznámka pod čarou 54.

74 – Rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 72).

105. V kontextu projednávané věci je tedy pravděpodobné, že relevantní bude jedno nebo více plnění předcházejících prodeji. Nad rámec uvedené obecné poznámky mám za to, že v konečném důsledku je na předkládajícím soudu, aby určil transakci či soubor transakcí, ve vztahu k nimž je třeba hledat „hlavní účel“ a zkoumat, co je jejich hlavním účelem.

106. Přitom je však nutné, aby předkládající soud zohlednil všechny skutečnosti a okolnosti projednávaného případu. To může zahrnovat předcházející a následující obchodní transakce⁷⁵. Jinými slovy, aby plně vyhodnotil „hlavní účel“ vlastních plnění předcházejících prodeji, musí se předkládající soud zabývat širšími skutkovými okolnostmi.

107. Kdybychom totiž v projednávané věci zcela vyňali plnění předcházející prodeji z jejich širšího kontextu, nevzniklo by žádné daňové zvýhodnění, nýbrž naopak daňové břemeno (protože zvýhodnění je relativní a vzniká jen v důsledku pozdějšího prodeje třetím osobám).

4. Závěr

108. Vzhledem k výše uvedeným úvahám navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na čtvrtou a sedmou otázku takto:

Čtvrtá otázka

V takové věci, jako je věc v původním řízení, nelze „hlavní účel“ posuzovat společně pro plnění předcházející prodeji a konečný prodej. Je na předkládajícím soudu, aby určil konkrétní plnění předcházející prodeji, u něhož či u nichž je nejvhodnější vyhodnotit „hlavní účel“ pro účely určení možného zneužití práva v oblasti DPH.

Sedmá otázka

V takových věcech, jako je věc v původním řízení, kde

- je uzavřena dlouhodobá nájemní smlouva mezi osobou povinnou k dani a jinou, s ní spřízněnou osobou povinnou k dani,
- uvedená nájemní smlouva je ukončena velmi krátce po jejím podpisu ve srovnání s celkovou zamýšlenou dobou trvání a
- během této krátké doby je nemovitost pronajata zpět a osoba povinná k dani, jež nemovitost pronajala na základě dlouhodobé nájemní smlouvy, se tedy ve skutečnosti nikdy nevzdala kontroly nad pronajatými nemovitostmi,

by bylo v rozporu s účelem čl. 4 odst. 3 písm. a) a čl. 13 části B písm. g) šesté směrnice o DPH, kdyby byla dlouhodobá nájemní smlouva považována za „poskytování před prvním obydlím“ ve smyslu čl. 4 odst. 3 písm. a) uvedené směrnice.

D. Ke třetí otázce: překvalifikování plnění a nové vyměření příslušné daně

109. Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, jakým způsobem mají být překvalifikována relevantní plnění v případě, že je zásada zákazu zneužití práva použitelná v projednávané věci.

⁷⁵ – Rozsudek ze dne 14. dubna 2016, Cervati a Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, bod 35).

110. Pokud bylo zjištěno porušení zásady zákazu zneužití, musejí být plnění uskutečněná v jeho rámci překvalifikována tak, aby byla nastolena situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících toto zneužití⁷⁶. Překvalifikování však nesmí jít nad rámec toho, co je nezbytné ke správnému výběru DPH a zamezení daňovým únikům⁷⁷.

111. V první řadě je tedy na předkládajícím soudu, aby na základě vodítek poskytnutých v odpovědi na první, druhou, čtvrtou a sedmou otázku určil, zda některé prvky plnění dotčených v původním řízení představovaly zneužití.

112. Je-li tomu skutečně tak, přísluší dále uvedenému soudu, aby změnil kvalifikaci daných plnění, a nastolil tak situaci, která by existovala při neexistenci prvků představujících zneužívající praxi.

113. Dojde-li tedy vnitrostátní soud například k závěru, že plnění předcházející prodeji představovala porušení zásady zákazu zneužití práva, nemělo by být k těmto plněním přihlíženo pro účely vyměření povinnosti navrhovatelů odvést DPH.

114. Na základě skutečností uvedených v žádosti předkládajícího soudu a s výhradou konečného posouzení ze strany uvedeného soudu by následný prodej dotčených nemovitostí představoval jejich první poskytnutí. Takový prodej by podléhal vyměření DPH v souladu s platnými vnitrostátními pravidly vykládanými ve světle unijního práva, zejména článkem 4 odst. 3 písm. a) a článkem 13 částí B písm. g) šesté směrnice o DPH.

115. Co se týče institucionální stránky třetí otázky položené předkládajícím soudem, lze jen zopakovat, že orgán příslušný ke změně kvalifikace relevantních plnění a k novému vyměření příslušné daně musí být určen vnitrostátním právem, a to v souladu se zásadou vnitrostátní procesní autonomie a s výhradou zásad rovnocennosti a efektivity.

116. Vzhledem k výše uvedeným úvahám navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na třetí otázku takto:

- Pokud bylo zjištěno porušení zásady zákazu zneužití práva, musejí být plnění uskutečněná v jeho rámci překvalifikována tak, aby byla nastolena situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících toto zneužití.
- Za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, a do té míry, v níž nemá být přihlédnuto k plněním předcházejícím prodeji při uplatnění zásady zákazu zneužití práva, a kdy tedy následný prodej předmětných nemovitostí musí být považován za jejich první poskytnutí, je třeba vyměřit z takového prodeje DPH v souladu s platnými vnitrostátními pravidly vykládanými ve světle unijního práva, zejména článkem 4 odst. 3 písm. a) a článkem 13 částí B písm. g) šesté směrnice o DPH.

E. K páté, šesté a osmé otázce: slučitelnost čl. 4 odst. 9 zákona o DPH se šestou směrnicí o DPH

117. Pátá, šestá a osmá otázka předkládajícího soudu vycházejí z předpokladu, že čl. 4 odst. 9 zákona o DPH je neslučitelný se šestou směrnicí o DPH, a (tedy) uvedenou směrnicí neprovádí.

118. Z předkládacího rozhodnutí ani z písemných či ústních vyjádření učiněných před Soudním dvorem však nevyplývá, jaká je příčina neslučitelnosti či povaha neprovedení směrnice.

76 – Rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 98); ze dne 20. června 2013, Newey, (C-653/11, EU:C:2013:409, bod 50), a ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 52).

77 – Rozsudek ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 92).

119. V případě absolutního neprovedení směrnice by právní situace byla určitým způsobem relativně jednoznačná. Neexistují žádná prováděcí opatření, a vnitrostátní právo je tedy neslučitelné se směrnicí. Irsko však v projednávané věci přijalo opatření k provedení šesté směrnice. Nebylo navíc ani argumentováno tím, že by v každé praktické situaci bez výjimky čl. 4 odst. 9 zákona o DPH „nedosahoval výsledku“ zamýšleného směrnicí (slovy článku 288 SFEU). Nelze tedy tvrdit, obecně a bez výhrad, že (částečnou) neslučitelnost lze postavit na roveň neexistenci prováděcích opatření.

120. Podrobnější rozbor uvedených otázek by podle mého názoru vyžadoval lepší pochopení povahy údajné neslučitelnosti čl. 4 odst. 9 zákona o DPH.

121. Navrhovatelé na jednání uvedli, že podle jejich názoru hlavní neslučitelnost vychází z čl. 4 odst. 6 zákona o DPH. Posledně uvedené ustanovení *osvobozuje od daně všechna první poskytnutí nemovitého majetku v případech, kdy nelze získat zpět daň zaplacenou na vstupu*. Navrhovatelé mají za to, že takové osvobození je neslučitelné s článkem 4 odst. 3 písm. a) a článkem 13 částí B písm. g) šesté směrnice o DPH, a to v rozsahu, v němž uvedená ustanovení unijního práva *vyžadují zdanění všech prvních poskytnutí nemovitého majetku*. Dále vzhledem k tomu, že čl. 4 odst. 9 zákona o DPH obsahuje odkaz na čl. 4 odst. 6 zákona o DPH, neslučitelnost posledně jmenovaného ustanovení se šestou směrnicí o DPH způsobuje také neslučitelnost prvně jmenovaného ustanovení.

122. Odpůrce a irská vláda takový výklad právní úpravy odmítají. Ve svých písemných vyjádřeních předkládají vlastní výklad daného ustanovení a důvodů pro jeho přijetí.

123. Pokud jde tedy o pátou, šestou a osmou otázku, je Soudní dvůr v postavení, kdy je obtížné porozumět z předkládacího rozhodnutí vnitrostátního soudu, v čem přesně spočívá neslučitelnost čl. 4 odst. 9 zákona o DPH se šestou směrnicí o DPH; irská vláda striktně odmítá jakoukoli takovou hypotetickou neslučitelnost. Dokonce i navrhovatelé mají potíže s vysvětlením, jaký je konkrétně problém spojený s článkem 4 odst. 9 kromě toho, že odkazuje na čl. 4 odst. 6 zákona o DPH. I kdybychom navíc přijali vysvětlení neslučitelnosti přednesené navrhovateli, není mi jasné, jakým způsobem je to relevantní v projednávané věci, neboť – jak bylo potvrzeno na jednání – v projednávané věci bylo možné získat zpět daň zaplacenou na vstupu.

124. Soudnímu dvoru nepřísluší, aby vykládal vnitrostátní právo. O to méně mu přísluší, aby rozhodl ve sporu různých zúčastněných stran ohledně jeho výkladu, v případech, kdy existence a povaha údajné neslučitelnosti či neprovedení nejsou zjevné a jasně namítány.

125. Ve světle výše uvedeného mám tedy za to, že Soudní dvůr postrádá potřebné skutkové podrobnosti k tomu, aby poskytl užitečnou odpověď, která nebude založena na hypotéze a spekulaci ohledně povahy tvrzené neslučitelnosti čl. 4 odst. 9 zákona o DPH se šestou směrnicí o DPH.

126. Navrhuji proto odmítnout pátou, šestou a osmou otázku jako nepřijatelné.

V. Závěry

127. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázky položené Supreme Court of Ireland takto:

První a druhá otázka

„Ustanovení šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně a vnitrostátní akty provádějící uvedenou směrnici je třeba vykládat ve světle obecné unijní zásady zákazu zneužití práva. To platí také:

- při neexistenci jakýchkoli vnitrostátních aktů, ať už legislativních či soudních, které by „prováděly“ uvedené zásady;
- v takových případech, jaký je projednáván před předkládajícím soudem, kde byla relevantní plnění uskutečněna před vydáním rozsudku Soudního dvora ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121).“

Třetí otázka

„Pokud bylo zjištěno porušení zásady zákazu zneužití práva, musejí být plnění uskutečněná v jeho rámci překvalifikována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě neexistence plnění představujících toto zneužití.

Za takových okolností, jako jsou okolnosti ve věci v původním řízení, a do té míry, v níž nemá být přihlédnuto k plněním předcházejícím prodeji při uplatnění zásady zákazu zneužití práva, a kdy tedy následný prodej předmětných nemovitostí musí být považován za jejich první poskytnutí, je třeba vyměřit z takového prodeje DPH v souladu s platnými vnitrostátními pravidly vykládanými ve světle unijního práva, zejména článkem 4 odst. 3 písm. a) a článkem 13 části B písm. g) šesté směrnice o DPH.“

Čtvrtá otázka

„V takové věci, jako je věc v původním řízení, nelze ‚hlavní účel‘ posuzovat společně pro plnění předcházející prodeji a konečný prodej. Je na předkládajícím soudu, aby určil konkrétní plnění předcházející prodeji, u něhož či u nichž je nejvhodnější vyhodnotit ‚hlavní účel‘ pro účely určení možného zneužití práva v oblasti DPH.“

Sedmá otázka

„V takových věcech, jako je věc v původním řízení, kde

- je uzavřena dlouhodobá nájemní smlouva mezi osobou povinnou k dani a jinou, s ní spřízněnou osobou povinnou k dani,
- uvedená nájemní smlouva je ukončena velmi krátce po svém podpisu ve srovnání s celkovou zamýšlenou dobou trvání a
- během této krátké doby je nemovitost pronajata zpět a osoba povinná k dani, jež nemovitost pronajala na základě dlouhodobé nájemní smlouvy, se tedy ve skutečnosti nikdy nevzdala kontroly nad pronajatými nemovitostmi,

by bylo v rozporu s účelem čl. 4 odst. 3 písm. a) a čl. 13 části B písm. g) šesté směrnice o DPH, kdyby byla dlouhodobá nájemní smlouva považována za ‚poskytování před prvním obydlím‘ ve smyslu čl. 4 odst. 3 písm. a) uvedené směrnice.“

Pátá, šestá a osmá otázka

„Pátá, šestá a osmá otázka se odmítají jako nepřipustné.“